

Отдельные аспекты выражения несогласия проверяемого субъекта с результатами проверки (белорусский опыт)
Безопасность бизнеса. – 2015. – № 2. – 18–22.

В системной взаимосвязи положений Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 года № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» и других актов законодательства, в статье анализируются формы несогласия проверяемого субъекта с результатами проверки, а также обосновываются предложения по их оптимизации в процессе правоприменения.

Ключевые слова: акт проверки, обжалование, информация.

In the system intercommunication between the statements of the Presidential Decree of 16.10.2009 №510 «About the ways of perfection of the control (supervision) activity on the Republic of Belarus» and other legal acts in the article forms of disagreement of supervised subject are analyzed and also proposals for their optimization in law enforcement are grounded.

Key words: act of verification, appeal, information.

В соответствии с частью первой п. 59 Положения о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Положение) по итогам проверки, в ходе которой выявлены нарушения законодательства составляется акт проверки. В контексте того, что проверяемые субъекты, как правило, не согласны с фактами, изложенными в акте проверки, они выражают свое несогласие в предусмотренных законодательством формах.

Составление акта проверки само по себе не предоставляет права контролирующему органу воздействовать на имущественные интересы проверяемого субъекта и взыскивать недоимки, штрафы, пени. Акт проверки, в первую очередь, является документом, в котором фиксируются (перечисляются) факты нарушения законодательства, служащие основанием для принятия впоследствии соответствующего решения, т.е. он является носителем информации о выявленных нарушениях.

Акт проверки составляется за подписью должностного лица контролирующего органа, проводившего проверку (руководителя проверяемой группы), т.е. он в определенной степени выражает субъективное мнение проверяющих об итогах деятельности проверяемого субъекта с точки зрения ее соответствия законодательству.

В этой связи, сам по себе акт проверки обжалован быть не может, поскольку субъективных прав и законных интересов проверяемого субъекта не нарушает. Акт проверки не может быть предметом самостоятельного обжалования, т.к. он не содержит обязывающих указаний в отношении проверяемого субъекта, не создает каких-либо препятствий для осуществления предпринимательской деятельности. Как отмечается в части второй п. 17 постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19 мая 2005 г. № 21 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» (далее – постановление № 21) под решением, которое может быть оспорено в хозяйственном суде, понимается решение установленной формы, подписанное руководителем налогового органа (его заместителем), вынесенное в отношении определенного плательщика (иного обязанного лица).

В то же время, проверяемый субъект может обжаловать действия (бездействие) проверяющих, объективизация которых и приобретает форму акту.

В контексте несогласия с выводами проверяющих в рамках Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) предусмотрено два способа до-

ведения проверяемым субъектом до их сведения (в длительном аспекте своего несогласия - контролирующего органа) своей точки зрения на обстоятельства, отраженные в акте проверки: письменное изложение мотивов отказа от подписания акта проверки и представление возражений по содержанию акта проверки.

Пункты 66, 67 Положения определяют субъектов, которые подписывают акт проверки. Несмотря на то, что выводы и предложения, содержащиеся в акте проверки только прогностически временным образом могут приобрести форму официального решения, проверяющий (руководитель проверки) уже на данной стадии всегда свое субъективное мнение детерминирует подписанием акта проверки.

Что касается представителей проверяемого субъекта, то здесь следует констатировать двойственную противоречивость при подписании акта. С одной стороны, факт подписания акта проверки не означает безоговорочного согласия проверяемого субъекта с содержащимися в нем сведениями, т.к. подписание любого документа направлено, прежде всего, на то, чтобы зафиксировать его содержание. С другой стороны, подписание акта проверки, в определенной степени свидетельствует о признании вины проверяемым субъектом и, соответственно, подтверждением совершения правонарушения.

В соответствии с п. 69 Положения лицо, отказавшееся от подписания акта проверки, имеет право письменно изложить мотивы отказа от его подписания. При этом в акте проверки делается соответствующая отметка, и он направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись. Неподписание проверяемым субъектом акта проверки не повлечет для него негативных последствий в виде применения мер административной ответственности.

Часть первая п. 71 Положения предусматривает право проверяемого субъекта в случае несогласия с результатами проверки в письменном виде представить возражения по содержанию акта проверки. В данной норме законодатель увязывает предоставление возражений с указанием об этом в акте проверки записи перед своей подписью, т.е. проверяемому субъекту косвенным образом вменяется в обязанность подписать акт проверки, что не согласуется с вышеуказанными законодательными новациями. Такое своеобразное «вменение» имеет продолжение при определении момента начала течения срока на подачу возражений, который определяется со дня подписания акта проверки, а не со дня получения акта, что представлялось бы более разумным. В данном случае речь уже можно вести о законодательном ограничении реализации права проверяемого субъекта на представление возражений, так как буквальное прочтение вышеуказанной нормы позволяет констатировать абсолютную взаимосвязь между подписанием акта проверки и представлением возражений. Для сравнения, по п. 6 ст. 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК России) возражения представляются в течение одного месяца со дня получения акта проверки. Пункт пятый данной статьи предусматривает определенные гарантии для налогового органа в случае уклонения лица, в отношении которого проводилась проверка, или его представителя от получения акта налоговой проверки, в виде отражения этого факта в акте налоговой проверки и направления самого акта по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. При этом, в случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

По сравнению с ранее действовавшим законодательством изменился сам срок на подачу возражений по акту проверки, который в настоящее время составляет 15 рабочих дней (не учитываются выходные и праздничные дни), что свидетельствует об улучшении в данном вопросе правового положения проверяемого субъекта. До вступления в силу Указа № 510, срок на представление возражений был настолько минимальным (5 рабочих дней), что некоторые специалисты, в сравнительно-правовом аспекте исследующие налоговые системы стран СНГ, весьма отрицательным образом отмечали данный факт. Например, Д.М. Щекин, применительно к статье 78 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК Беларуси),

полагает следующее: «Вряд ли следует специально аргументировать, что такое правовое регулирование этого вопроса является неадекватным»¹.

Повышенное определение вышеуказанного срока имеет целью превращение в реальность подготовку и представление проверяемым субъектом возможных возражений по акту проверки как способа защиты своих прав и законных интересов. При исчислении срока следует иметь в виду, что первым днем течения срока следует иметь в виду не день подписания акта, а следующий за ним день. Если в Указе № 510 не предусмотрены последствия пропуска срока на подачу возражений по акту проверки, то п. 6 ст. 78 НК Беларуси прямо предусматривает, что по истечении установленного срока возражения к рассмотрению не принимаются. Однако непредставление возражений по акту проверки не лишает проверяемого субъекта возможности обжалования в дальнейшем вынесенного решения в вышестоящий контролирующий орган или в суд.

В силу прямого указания части первой п. 71 Положения возражения проверяемого субъекта излагаются как по акту проверки в целом, так и по его отдельным положениям исключительно в письменной форме. Обязательной формы документа, в котором должны излагаться возражения, действующим законодательством не установлено, из чего можно сделать вывод, что проверяемый субъект вправе изложить произвольно свои обоснованные аргументы, ссылаясь на соответствующую нормативную правовую базу и прилагаемые документы, подтверждающие его позицию. Отметим, что п. 4 ст. 101 НК России предусмотрена возможность давать устные объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

В контексте формализации процедуры несогласия проверяемого субъекта с выводами проверяющих важным представляется решение вопроса, на что (каково предметно-правовое поле) подаются возражения? На первый взгляд ответ очевиден, на акт проверки в русле перманентного постулирования данного факта в законодательстве. Однако составление акта проверки основано на определенных материалах, в основу которых положены различные документы (наряду с документами, исходящими от проверяемого субъекта, это и материалы встреченных проверок; документы, полученные в ходе проверки от третьих лиц; протоколы опросов физических лиц, которые легли в основу предъявляемых претензий к проверяемому субъекту; материалы многочисленных запросов со стороны контролирующих органов и др.). Иногда на практике проверяемому субъекту вручается только акт проверки без соответствующих документов (копий документов). В то же время, для того чтобы составить мотивированные возражения по акту проверки проверяемый субъект должен обладать полной и достоверной информацией о результатах проверки, т.е. он должен обладать всеми имеющимися в распоряжении контролирующего органа материалами проверки. В противном случае он не сможет полноценно реализовать предоставленное ему законодательством право на защиту, в частности право на подачу возражений по акту проверки.

Все документы, которые отражают соответствующие положения акта проверки, являются его неотъемлемой частью этого акта, позволяющие определить объем и характер вменяемых правонарушений. Невручение по требованию проверяемого субъекта всех документов, находящихся в распоряжении контролирующего органа, фактически означает, что проверяемый субъект не в полном объеме ознакомлен с результатами проверки. В то же время, в соответствии с абзацем десятым п. 6 Положения контролирующие органы и проверяющие обязаны ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки. Напомним, что в соответствии с частью первой п. 59 Положения акт проверки составляется по результатам проверки, т.е. в данном случае законодатель текстуально определенным образом абсолютно верно исходит из разного нормативно-прикладного понимания правовых конструкций «результаты проверки» и «акт проверки» в контексте соотношения общего и частного.

Проблема непредставления контролирующим органом в распоряжение проверяемого субъекта всех документов, полученных в рамках проверки, имеет свое продолжение в хозяйственном судопроизводстве, когда в ходе судебных разбирательств проверяемый субъект, не располагая всеми материалами проверки, на основании которых было вынесено решение по

акту проверки (которое и является предметом обжалования), обращается с ходатайством (в силу невозможности получения документов, на основании которых выносилось обжалуемое решение) о представлении в его распоряжение всех документов проверки. В данной ситуации, которая имеет место в рамках проведения внеплановых проверок по поручениям органов уголовного преследования, контролирующий орган ссылается на следственную тайну (часть первая статьи 198 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь предусматривает, что данные предварительного следствия или дознания не подлежат разглашению; в соответствии с данной нормой они подлежат разглашению только с разрешения органа уголовного преследования) как объективно корреспондирующую связь между представлением материалов проверки и материалами уголовного дела, которые не могут быть представлены (в данном случае происходит их отрицательное для проверяемого субъекта объединение) в суде до окончания производства по уголовному делу. В этом случае экономический суд приходит к выводу о невозможности рассмотрения дела, поскольку в рамках уголовного дела исследуются обстоятельства, непосредственно связанные с делом, рассматриваемым в хозяйственном суде, и принимает решение (уже по ходатайству контролирующего органа) в соответствии со ст. 145 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь (далее – ХПК) о приостановлении производства по делу.

Парадоксальная противоречивость вышеуказанной ситуации заключается в том, что в ходе судебного разбирательства контролирующий орган в силу требований части третьей ст. 29 ХПК при рассмотрении заявления о признании ненормативного правового акта противоречащим законодательству, не может надлежащим образом исполнить свою обязанность по доказыванию соответствия вынесенного решения по акту проверки требованиям законодательства, а при рассмотрении всех документов проверки, не дожидаясь рассмотрения материалов уголовного дела (которые в его же юридико-терминологической интерпретации составляют следственную тайну), выносит решение по акту проверки, которое сам в впоследствии признает как недоказуемое (с точки зрения обоснования его принятия) на определенной стадии.

Для проверяемого субъекта ситуация осложняется тем, что в отличие от Российской Федерации (в соответствии с п. 2 ст. 101 НК России лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя), он лишен возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки, по которым принимается соответствующее решение, что фактически приводит к заочному обвинению.

Естественно, вышеуказанная ситуация во многом обусловлена конкуренцией норм различных отраслей законодательства, приводящей к ограничению предусмотренного ст. 19 ХПК принципа состязательности сторон (например, часть третья данной статьи предусматривает, что лица, участвующие в деле, вправе знать об аргументах друг друга до начала судебного разбирательства). Однако и признать действия руководителя (заместителя руководителя) контролирующего органа, который выносил решение по акту проверки, во многом основанного на материалах уголовного дела, впоследствии постулируя невозможность его доказать (когда проверяемым субъектом оно обжалуется), как правомерные не представляется возможным.

По нашему мнению, при решении вопроса о предоставлении или непредоставлении всех материалов проверки контролирующие органы должны четко и последовательно исходить из конституционно-правового императива, предусмотренного частью второй ст. 34 Конституции Республики Беларусь (далее – Конституция), который обязывает государственные органы, общественные объединения, должностные лица обязаны предоставить гражданину Республики Беларусь возможность ознакомиться с материалами, затрагивающими его права и законные интересы. Данная конституционно-правовая норма, корреспондирующаяся соответствующим правом граждан на получение информации о деятельности государственных органов (часть первая ст. 34 Конституции РБ), получает свое развитие в ст. 6 (право на информацию) Закона Республики Беларусь от 10 ноября 2008 г. «Об информации, информа-

тизации и защите интересов» (далее – Закон) в системной взаимосвязи с частью третьей ст. 34 Конституции, ст. 17 (информация, распространение и (или) предоставление которой ограничено) и ст. 25 (распространение и (или) предоставление информации) Закона, которые определяют нормативно-правовые ограничения на предоставление информации. Так, абзац пятый части первой ст. 17 Закона к информации, распространение и (или) предоставление которой ограничено, относит информацию, содержащуюся в делах об административных правонарушениях, материалах и уголовных делах органов уголовного преследования и суда до завершения производства по делу. Однако в данном вопросе необходимо исходить из постулирования нормативно-динамического статуса информации, закрепленного частью второй ст. 34 Конституции, т.е. речь идет об информации, имеющей непосредственное отношение к проверяемому субъекту (в соответствии с вышеуказанной конституционно-правовой нормой – материалы, затрагивающее его права и законные интересы). Ограничение же в предоставлении данной информации возможно и, в определенной степени необходимо, для сторонних организаций и третьих лиц.

Если же следовать позиции контролирующего органа и, в какой-то мере, хозяйственных судов, то информация для лица, непосредственно заинтересованного в ней (проверяемый субъект) для реализации предоставленного ему законодательством прав, в том числе права на обжалование решения по акту проверки, подлежит ограничению, а информация для контролирующего органа (на стадии проведения проверки и вынесения решения по акту проверки) – ограничению в предоставлении не подлежит.

Необходимо отметить, что аналогичная проблема существует и в Российской Федерации, которая получает свое, во многом противоречивое, разрешение на разных уровнях. Часть 2 ст. 24 Конституции Российской Федерации от 12 декабря 1993 г., п. 3 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», в совокупности обеспечивающие возможность каждому ознакомиться с документами и материалами, непосредственно затрагивающих его права и свободы, находящимися в распоряжении органов государственной власти и органов местного самоуправления, их должностных лиц, подкреплены соответствующей правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной следующим образом: «Право каждого на защиту своих прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, закрепленное статьей 45 Конституции Российской Федерации, предполагает наличие гарантий, которые позволяли бы реализовать его в полном объеме и обеспечить эффективное восстановление в правах не только в рамках судопроизводства, но и во всех иных случаях привлечения к юридической ответственности. Применительно к налоговой ответственности одной из таких гарантий является вытекающее из статьи 24 (часть 2) Конституции Российской Федерации право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения. Поэтому при определении процессуальных прав налогоплательщика при производстве дела в налоговых органах законодатель не может не предоставить ему право знать о появившихся у налогового органа претензиях, заявлять возражения против них, представлять доказательства незаконности или необоснованности принятого решения. Иное не соответствовало бы приведенным положениям Конституции Российской Федерации»².

В Российской Федерации данная проблема актуализируется также и на научном уровне, в рамках которого наблюдается полная солидарность с налогоплательщиками под данному вопросу³. Как отмечает Н.А. Травкина, право на представление письменных возражений по акту проверки, очевидно, включает в себя право на заблаговременное (до стадии рассмотрения материалов проверки) ознакомление с выявленными налоговым органом в ходе проверки фактами и документами. Непредоставление налогоплательщику этой возможности лишает его права на полное и объективное исследование обстоятельств дела и оснований предъявляемых ему претензий, а также на подготовку мотивированных письменных возражений по акту проверки⁴.

Следует отметить, что письменные мотивы отказа от подписания акта проверки и возражения по нему по своему смыслу и назначению направлены на субъективно-правовой

комментарий данного процессуального документа. В связи с этим различия между ними носят во многом формальный характер. Однако по своим юридическим последствиям для проверяемого субъекта, в рамках действенно правовой реакции со стороны контролирующих органов, между ними существенная разница. В отличие от мотивов несогласия, в соответствии с частью второй п. 71 Положения обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки) и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись. И если данные практически деятельностные действия вызывают у проверяемого субъекта лишь методологическое непонимание и удивление в контексте изучения его доводов теми же проверяющими, действия которых он и ставит под сомнение (законодателю следовало бы предусмотреть плюрализацию способов изучения возражений по акту проверки в русле реализации принципа объективности контроля), то назначение дополнительной проверки (в соответствии с вышеуказанной нормой при необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта) влечет для него широкую гамму отрицательных последствий, которые ставят под обоснованно разумные сомнения организационно-правовую архитектуру применения проверяемым субъектом института подачи возражений на акт проверки.

При этом, чем сильнее рационально-логическое, подкрепленное соответствующими правовыми нормами и документами, опровержение доводов проверяющих, тем больше вероятность назначения дополнительной проверки, в связи с чем реально прикладным назначением использования возражений по акту проверки со стороны проверяемого субъекта становится затягивание процесса принятия решения по акту проверки (это, в какой-то степени, уравнивает процессуальные возможности проверяемого субъекта и контролирующего органа), что, естественно, не является истинным предназначением вышеуказанного важнейшего института взаимоотношения контролирующих органов и субъектов предпринимательской деятельности.

Более того, если по итогам рассмотрения возражений по акту проверки будет сделан вывод о неправомерных действиях проверяющих (несмотря на то, что вероятность такого события ничтожна мала), то для последних существует своеобразная легальная «индальгенция» поступать неправомерным образом. Так, в соответствии с абзацем 14 части первой п. 5 Указа № 510 дополнительная проверка назначается по причине несоблюдения проверяющим (руководителем проверки) установленного порядка назначения и проведения проверок. В определенной степени, данная неправомерность дополнительно «стимулируется» отсутствием в законодательстве реальных отрицательных претерпеваний для должностных лиц контролирующих органов в виде применения мер административной ответственности за совершение ими при проведении проверки действий, не соответствующих требованиям законодательства.

Еще одним неблагоприятным моментом представления обоснованных возражений по акту проверки, являющихся итогом содержательной работы, как сотрудников проверяемого субъекта, так и представителей юридических и аудиторских организаций видится возможность с помощью вышеуказанных возражений для контролирующего органа в контексте понимания ошибочности и малоубедительности своих притязаний восполнить пробелы в соответствующих правоприменительных документах.

Список источников

1. Щекин, Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учеб. пособие / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – С. 299.

2. По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда Российской Федерации, 12 июля 2006 г., № 267-О // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2014.

3. Брызгалин, А.В. Приложения к акту проверки / А.В. Брызгалин, М.В. Симонов // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 5. – С. 119–123; Галияхметов, Р.Р. Возможна ли «замена игрока» при принятии решения по материалам налоговой проверки? / Р.Р. Галияхметов // Налоговед. – 2009. – № 5. – С. 24–30; Лысенко, Е.А. ВАС РФ: нарушение процедуры рассмотрения материалов проверки – безусловное основание для отмены решения налогового органа / Е.А. Лысенко // Налоговед. – 2008. – № 7. – С. 21–27; Лысенко, Е.А. Права налогоплательщика при дополнительных мероприятиях налогового контроля / Е.А. Лысенко, Е.И. Семкина, Н.Р. Хачатарян // Налоговед. – 2009. – № 8. – С. 59–67; Травкина, Н.А. Вправе ли налоговый орган отказать налогоплательщику в предоставлении материалов проверки? / Н.А. Травкина // Налоговед. – 2010. – № 1. – С. 41–45.

4. Травкина, Н.А. Вправе ли налоговый орган отказать налогоплательщику в предоставлении материалов проверки? / Н.А. Травкина // Налоговед. – 2010. – № 1. – С. 42–43.